



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO PROFISSIONALIZANTE  
EM CIÊNCIAS JURÍDICO-FORENSES

**A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

BÁRBARA DE BARROS LOMBA

Janeiro de 2017



*“Do rio que tudo arrasta, diz-se que é violento. Mas ninguém chama violentas às margens que o comprimem.” (Bertolt Brecht)*



## **Agradecimentos**

Gostaria de expressar a imensa gratidão que sinto relativamente a algumas das pessoas sem as quais o presente trabalho, provavelmente, não teria sido possível.

Assim, agradeço aos meus pais e à minha irmã, pela paciência e pelo apoio incondicional que tiveram ao longo desta etapa, e porque são, sem dúvida, os pilares da minha vida.

Aos restantes familiares, especialmente aos meus avós.

Agradeço à Ana Gomes, pela paciência.

Agradeço à Marlene Palma, pelo apoio.

Aos restantes amigos pelo apoio e por serem também parte da minha estrutura.

Agradeço ainda ao Dr. João Coelho, pela total disponibilidade e pelo apoio prestado.

E, por fim, um muito obrigado ao Professor Doutor Gustavo Courinha.



## **Resumo**

O presente trabalho versa sobre o instituto da reversão do processo de execução fiscal, como forma de efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores.

A reversão do processo de execução fiscal é um instituto que surgiu no fim da década de 20, mais exactamente no final do ano 1929.

Foi-se adaptando à realidade quotidiana e às necessidades de evolução da legislação societária e tributária

Assim, com o presente trabalho, pretende-se compreender a origem do instituto, bem como a sua ratio e lógica de evolução, por forma a apreender a sua aplicabilidade e utilidade actual.

Pretendemos fazer uma abordagem geral sobre o tema, sendo que, para tal, estabelecemos inicialmente uma noção geral de reversão, seguido do seu enquadramento no processo de execução fiscal.

**Palavras-chave:** Reversão do Processo de Execução Fiscal, Realidade Quotidiana, Evolução da Legislação societária e Tributária, Processo de Execução Fiscal



## **Abstract**

The present paper deals with the institute of the reversal of the fiscal execution process, as a way of effecting the subsidiary responsibility of the managers and administrators.

The reversal of the tax enforcement process is an institute that emerged in the late 1920s, more precisely at the end of 1929.

It has been adapting to the daily reality and the evolution needs of the corporate and tax legislation

Thus, with the present work, we intend to understand the origin of the institute, as well as its ratio and evolutionary logic, in order to apprehend its applicability and current utility.

We intend to make a general approach on the subject, and for this, we initially established a general notion of reversal, followed by its framing in the tax enforcement process.

**Keywords:** Reversal of the Tax Enforcement Process, Daily Reality, Evolution of Corporate and Tax Legislation, Tax Enforcement Process



## Índice

Abreviaturas utilizadas.....	8
Introdução.....	9
Capítulo I – O Processo de Execução Fiscal.....	11
1. Pressupostos.....	11
2. Natureza.....	13
3. Competência.....	15
4. Legitimidade.....	18
4.1. Legitimidade activa.....	18
4.2. Legitimidade passiva.....	19
5. Tramitação da execução fiscal.....	22
5.1. Oposição à execução.....	23
5.2. Dação em pagamento.....	25
5.3. Pagamento em prestações.....	26
5.4. A tramitação processual per si.....	26
Capítulo II – Enquadramento histórico do instituto da reversão do processo de execução fiscal .....	32
6. O Decreto nº 17.370, de 7 de Dezembro de 1929.....	32
6.1. A Jurisprudência.....	33
6.2. A Culpa.....	33
7. O CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos.....	34
7.1. A Jurisprudência.....	34
8. O Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro.....	35
9. O CPT – Código de Processo Tributário.....	36
Capítulo III – A Reversão do Processo de Execução Fiscal.....	37
10. Conceito de reversão de execução fiscal.....	37
11. O que é passível de reversão?.....	40
12. Responsabilidade subsidiária.....	41



12.1. Administradores e Gestores.....	41
12.2. Membros de Órgãos de Fiscalização e Revisores Oficiais de Contas..	42
12.3. A responsabilidade dos Administradores e Gestores pelas multas e coimas previsto artigo 8º do RGIT.....	42
13. Pressupostos da reversão fiscal.....	46
13.1. Pressupostos materiais.....	46
13.2. Pressupostos formais.....	47
14. Marcha processual da reversão fiscal.....	50
Capítulo IV – Crítica ao instituto da reversão do processo de execução fiscal.....	57
Conclusão.....	59
Bibliografia.....	62



### **Algumas abreviaturas utilizadas**

Ac./Acs. – Acórdão/Acórdãos

Al. – Alínea

Art./Arts. – Artigo/Artigos

AT – Administração Tributária

BDF – Boletim da Faculdade de Direito

Cfr. – Conforme

CJ – Colectânea de Jurisprudência

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963

CPT – Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

N.º – Número

Ob. cit. – Obra citada

P./Pp. – Página/Páginas

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

V. – Ver/Veja

Vol. – Volume





## **Introdução**

A crise económica dos últimos anos tem tido efeitos negativos em muitas empresas.

Analisando as insolvências que foram declaradas ao longo destes últimos anos, podemos constatar que este número tem vindo a crescer e que, o mais provável, é continuar a aumentar.

Posto isto, e não conseguindo as empresas cumprir as suas obrigações fiscais, e, ainda, sendo o seu património insuficiente, serão os administradores e gerentes a responderem subsidiariamente por estas.

A tendência do uso do instituto da reversão do processo de execução fiscal tem crescido, sendo, actualmente, conhecida por muitos.

Assim, poder-se-á afirmar que este instituto é de grande interesse prático, sendo importante conhecer bem quais os pressupostos necessários à efectivação da responsabilidade subsidiária.

A relação jurídico tributária é considerada, maioritariamente, complexa, quer no que diz respeito aos diferentes poderes tributários, quer no que diz respeito aos diversos sujeitos passivos, quer no que diz respeito ao seu conteúdo.

O credor tributário, que é o sujeito activo da relação jurídico-tributária, é a entidade de Direito Público, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante – cfr. nº 1 e nº 2 do art. 18º da LGT.



Poder-se-á afirmar que, com alguma facilidade, se consegue determinar que entidade detém o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária, no entanto, o mesmo não acontece com o sujeito passivo dessa relação tributária.

O sujeito passivo da relação jurídico tributária é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável – nº 3 do art. 18º da LGT.



## CAPITULO II

### O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

#### 1. Pressupostos

O processo de execução fiscal está previsto no art. 148º do CPPT<sup>1</sup> - Código do Procedimento e Processo Tributário, e o mesmo consiste no processo de cobrança coerciva das dívidas à Fazenda Pública.

Apesar de elencadas quais as dívidas passíveis de execução fiscal no referido art. 148º do CPPT, o mesmo apenas consegue aferir qual o seu objecto, não existindo um conceito formal de execução fiscal.

Nessa medida, o objecto principal do processo de execução fiscal, tendo por base o disposto no mencionado art., é a *“cobrança dos créditos tributários, de qualquer natureza, estando estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de se conseguir uma maior celeridade da cobrança de créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas. Este mesmo artigo indica-nos os tipos de dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal.”*<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 148º do CPPT: “1 – O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas: a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais tributários; c) Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias. 2 – Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei: a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devem ser pagas por força do acto administrativos; b) Reembolsos ou reposições.

<sup>2</sup> Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, II Volume, Áreas Editora, Lisboa, 2007, p. 662.



No entanto, não basta a existência das dívidas referidas no art. 148º do CPPT – pressupostos materiais –, é ainda necessário que exista um título executivo – pressuposto formal.

Dito isto, servem de base à execução fiscal os títulos executivos elencados no art. 162º do CPPT, quais sejam: “a) *Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado*; b) *Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicações de coimas*; c) *Certidão do acto administrativo que determina a dívida a ser paga*; e d) *Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva*.”<sup>3</sup>

Posto isto, e em seguida, ter-se-á de ter em consideração quais os requisitos essenciais do título executivo – cfr. art. 163º do CPPT<sup>4</sup> –, os elementos que o devem acompanhar – cfr. Art. 164º do CPPT<sup>5</sup> – e, ainda, a implicação que terá a falta de algum destes requisitos – cfr. al. b) do nº 1 do art. 165º do CPPT<sup>6</sup>.

Desta forma, e cfr. o disposto no nº 1 do art. 88º do CPPT: “*findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor*.”.

---

<sup>3</sup> Art. 162º do CPPT: “Só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: ...”

<sup>4</sup> Art. 163º do CPPT: “1 – São requisitos essenciais dos títulos executivos: a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução; b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica qualificada; c) Data em que foi emitido; d) Nome e domicílio do ou dos devedores; e) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante.”

<sup>5</sup> Art. 164º do CPPT: “A entidade promotora da execução pode juntar ao título executivo, se o entender necessário, uma nota de que conste o resumo da situação que serviu de base à instauração do processo.”

<sup>6</sup> Al. b) do nº 1 do art. 165º do CPPT: “A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.”



## 2. Natureza

No que respeita à natureza do processo de execução fiscal, o art. 103º da LGT- Lei Geral Tributária dispõe que este tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária, nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

Aqui, como se poderá constatar, existe divergência doutrinária, na medida em que, por um lado, há quem considere o processo de execução fiscal um processo de carácter jurisdicional e, por outro lado, há quem considere que o processo de execução fiscal é um processo de carácter administrativo.

Existe, ainda, quem entenda que se trata de um processo de carácter misto.

Sobre isto, José Casalta Nabais, refere que *“estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesse casos, apenas em parte, já que um tal processo só é judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Não é de surpreender que muitos processos de execução fiscal se iniciem e concluam nos órgãos de execução fiscal, sem qualquer intervenção dos tribunais tributários.”*<sup>7</sup>.

Para Joaquim Freitas da Rocha *“na execução é necessária a existência, ab initio, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, porque em principio não se discutirão os aspectos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo.”*<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 5ª edição, Almedina, p.341.

<sup>8</sup> Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ª edição, Coimbra Editora, p. 286.



Na al. f) do art. 10º do CPPT<sup>9</sup>, está previsto que a AT- Autoridade Tributária tem competência para instaurar processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes.

Assim, as entidades exequentes deverão remeter aos órgãos locais os títulos executivos, competência que deriva do nº 1 do art. 103º da LGT<sup>10</sup>.

Nesta lógica, importa referir uma das alterações introduzidas pelo OE de 2011, que alterou a estatuição do n. 1 do art. 151º<sup>11</sup> e dos nºs 2 e 3 do art. 245º<sup>12</sup> do CPPT, transferindo a competência, no que respeita à matéria de verificação e graduação de créditos, dos tribunais tributários para o órgão de execução fiscal.

Em conclusão, apesar do art. 103º da LGT mencionar que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, o mesmo não se circunscreve a actos judiciais, o que leva à prática de actos administrativos, parecendo-nos, portanto, que o processo de execução fiscal é um processo de natureza mista, no sentido em que, e não obstante ser o órgão da administração tributária a dar o impulso processual, e, ainda, de serem praticados actos administrativos, se trata de um processo judicial per si.

---

<sup>9</sup> Al. f) do art. 10º do CPPT: “Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no nº 1 do artigo 151º do Presente Código.”

<sup>10</sup> Art. 103º da LGT: “1 - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional. 2 - É garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior.”

<sup>11</sup> Nº 1 do art. 151º do CPPT: “Compete ao tribunal tributário de 1ª Instância da área onde correr a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”

<sup>12</sup> Nº 2 do art. 245º do CPPT: “Havendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241º, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos.”

### 3. Competência

É da competência dos serviços da administração tributária *“instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes, salvo os previstos no número 1 do artigo 151º no presente Código”* – cfr. al. f) do nº 1 do art. 10º do CPPT.

O art. 149º do CPPT diz-nos que, em sede de execução fiscal, *“considera-se, para efeitos do presente Código, órgão de execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva ocorrer nos tribunais comuns, o tribunal competente.”*

O art. 150º do CPPT determina que: *“1 – é competente para a execução fiscal a administração tributária; 2 – a instauração e os actos da execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço; 3 – na falta da designação referida no número anterior, os actos da execução são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação.”*

Finalizando, o art. 151º do CPPT dispõe que: *“1 – compete ao tribunal tributário da 1ª Instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos de execução fiscal; 2 – o disposto no presente artigo não se aplica quando a execução fiscal deva ocorrer nos tribunais comuns, caso em que cabe a estes tribunais o integral conhecimento das questões referidas no número anterior.”*



Assim, e seguindo alguma corrente doutrinária, do processo de execução fiscal decorrem actos quer de natureza administrativa, quer de natureza jurisdicional.

João Miranda diz-nos que *“a única interpretação consoante com a Constituição das normas que regulam o processo de execução fiscal é a de nelas cindir duas fases: uma fase administrativa e uma fase jurisdicional.”*<sup>13</sup>.

Nestes termos, é possível concluir que, “em sede de execução fiscal, é o Serviço de Finanças, enquanto órgão de execução fiscal, competente e responsável pela instauração do processo executivo, a citação do executado, a reversão contra administradores e gerentes, a convocação de credores, a verificação e graduação de créditos, a penhora, a venda e a ainda a entrega do bem alienado.”<sup>14</sup>.

No que concerne à competência territorial, é competente o Serviço de Finanças designado através de despacho do Director-Geral ou, caso esta designação não ocorra, o órgão periférico local territorialmente competente, isto é, o órgão periférico local do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação.

O órgão de execução fiscal pode requerer a cooperação de outras entidades, através da emissão de carta precatória, em sede de realização de diligências,

---

<sup>13</sup> Cfr. MIRANDA, João, A ordem da reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: acto inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, nº 2 – Almedina, IDEFF, Coimbra, Junho 2008, p. 237.

<sup>14</sup> Cfr. MARQUES, Paulo, Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Coimbra Editora, p. 62.





nomeadamente, para o acto de citação e termos subsequentes, cfr. al. c) do nº 1 do art. 185º<sup>15</sup> e art. 49º<sup>16</sup>, ambos do CPPT.

---

<sup>15</sup> Al. c) do nº 1 do art. 185º do CPPT: “Para cada um dos aludidos actos e termos subsequentes.”

<sup>16</sup> Art. 49º do CPPT: “Estão sujeitos a um dever geral de cooperação no procedimento os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de utilidade pública.”

#### 4. Legitimidade

O art. 148º do CPPT dispõe que: *“o processo de execução fiscal tem em vista a cobrança coerciva de tributos, incluindo aduaneiros, especiais e extrajudiciais, taxas, outras contribuições financeiras a favor do Estado, coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, bem como coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT.”*.

É possível, ainda, serem cobradas outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público e, também, reembolsos ou reposições.

##### 4.1. Legitimidade activa

*“O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante”,* é o que nos diz o nº 1 do art. 18º da LGT.

Com isto, verificamos que esta entidade de direito público não tem de ser necessariamente o Estado.

Assim, e segundo o previsto no art. 152º do CPPT<sup>17</sup>, em sede do processo de execução fiscal, o exequente, isto é, o sujeito activo da relação jurídica tributária, é o órgão de execução fiscal.

---

<sup>17</sup> Art. 152º do CPPT: “1 – Tem legitimidade para promover a execução das dívidas referidas no artigo 148º o órgão de execução fiscal. 2 – Quando a execução fiscal correr nos tribunais comuns, a legitimidade para a promoção da execução é, nos termos da lei, do Ministério Público.”



Importa ainda salientar o facto dos processos de execução fiscal que correm nos tribunais tributários comuns, o sujeito activo da relação jurídico tributária ser o Ministério Público, o qual promove o processo.

#### **4.2. Legitimidade passiva**

Nos termos do nº 2 do art. 18º da LGT, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a *“pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”*

É no nº 1 do art. 153º do CPPT<sup>18</sup> que encontramos quem podem ser os executados.

Assim, em sede de execução fiscal, e cfr. o nº 1 do art. acima referido, pode ser executados os devedores originários, os seus sucessores e, também, os gerentes.

Podem ainda ser executados, segundo o nº 2 desse artigo, os responsáveis subsidiários<sup>19</sup>.

No caso dos sucessores, e assim como no disposto no art. 154º do CPPT, *“se, no decurso do processo de execução fiscal, falecer o executado, são válidos todos os actos*

---

<sup>18</sup> Nº 1 do art. 153º do CPPT: “Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148º, bem como os garantes que se tenham obrigados como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.”

<sup>19</sup> Nº 2 do art. 153º do CPPT: “O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”



*praticados pelo cabeça-de-casal, independentemente da habilitação de herdeiros, nos termos do presente Código.”.*

Caso o executado faleça sem ter sido feita a partilha citam-se o cabeça-de-casal ou qualquer herdeiro, caso esteja, ou não, a correr inventário, para proceder ao pagamento da dívida, sob pena de penhora dos bens da herança – cfr. al. b) do nº 3 e 2ª parte do nº 4 do art. 155º do CPPT.

Se a partilha tiver sido bem feita, são citados os herdeiros para pagarem, cada um na proporção das suas quotas hereditárias – cfr. al. b) do nº 3 e 1ª parte do nº 4 do art. 155º do CPPT.

Se se estiver perante uma dívida com direito de sequela sobre bens que tenham sido transmitidos a terceiros, e não tendo, ou sendo insuficientes, os bens do devedor originário, serão citados estes terceiros enquanto revertidos – cfr. nº 1 do art. 157º do CPPT.

No caso de uma insolvência, será citado o Administrador de Insolvência, nos termos do art. 156º do CPPT<sup>20</sup>.

*“Quando se trate de impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária, constatando-se que a dívida liquidada em nome do actual proprietário, possuidor ou fruidor dos bens disser respeito a um período anterior a essa propriedade, posse ou fruição, o processo de execução fiscal será revertido contra o antigo proprietário, possuidor ou fruidor”, cfr. o disposto no nº 1 do artº 158º do CPPT.*

---

<sup>20</sup> Art. 156º do CPPT: “Se o funcionário ou a pessoa que deva realizar o acto verificarem que o executado foi declarado em estado de falência, o órgão da execução fiscal ordenará que a citação se faça na pessoa do liquidatário judicial.”



Estando perante uma situação de substituição tributária, e sempre e quando os bens do devedor, caso existam, não sejam suficientes, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários, nos termos do art. 159<sup>o21</sup> e art. 160<sup>o22</sup> do CPPT.

E, por último, há ainda, segundo o previsto no art. 161<sup>o</sup> do CPPT<sup>23</sup>, a possibilidade da dívida fiscal poder reverter contra certo funcionário, passando este a ser revertido/executado, necessitando, no entanto, de um prévio processo de inquérito.

---

<sup>21</sup> Art. 159<sup>o</sup> do CPPT: “No caso da substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários.”

<sup>22</sup> Art. 160<sup>o</sup> do CPPT: “1 – Quando a execução reverta contra responsáveis subsidiários, o órgão de execução fiscal mandá-los-á citar a todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem. 2 – A falta de citação de qualquer dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes. 3 – Se o pagamento não for efectuado dentro do prazo ou decaírem na oposição deduzida, os responsáveis subsidiários suportarão, além das custas a que também tenham dado causa, as que forem devidas pelos originários devedores.”

<sup>23</sup> Art. 161<sup>o</sup> do CPPT: “1 – Os funcionários que intervierem no processos ficarão subsidiariamente responsáveis, pela importância das dívidas que não puderam ser cobradas, por qualquer dos seguintes actos praticados: a) Quando, por terem dado causa à instauração tardia da execução, por passarem mandado para penhora fora do prazo legal ou por não o terem cumprido atempadamente, não forem encontrados bens suficientes ao executado ou aos responsáveis; b) Quando, sendo conhecidos bens penhoráveis, lavrarem auto de diligência a testar a sua inexistência; c) Quando possibilitem um novo estado de insolvência por não informarem nas execuções declaradas em falhas que os devedores ou responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis. 2 – A responsabilidade subsidiária do funcionário só poderá ser exercida após condenação em processo disciplinar pelos factos referidos no número anterior.”



## **5. Tramitação da execução fiscal**

Os arts. 188º e seguintes do CPPT regulam a tramitação do processo de execução fiscal, tendo a mesma início com a instauração da execução, a qual se traduz na apresentação do título executivo ao órgão de execução.

É da competência dos serviços da administração tributária, cfr. o regulado na al. f) do nº 1 do art. 10º CPPT, “instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a estes respeitantes (...)”.

Corresponde isto a não mais que a remessa do título executivo, pelo credor tributário, ao competente Serviço de Finanças – cfr. art. 150º do CPPT.

Acto subsequente, é feito o registo do título executivo, nos termos do nº 1 do art. 188º do CPPT.

De seguida, cfr. o disposto no nº 1 do art. 189º do CPPT, o executado é citado, dando-lhe conhecimento que contra si foi intentada certa execução fiscal – cfr. nº 2 do art. 35º do CPPT.

Nessa citação, informa-se, também quais os meios de reacção de que dispõe para reagir e, ainda, quais os prazos – cfr. nº 1 do art. 189º do CPPT.

Importa mencionar que, com a citação, é interrompido o prazo de prescrição do tributo.

A falta de citação constitui uma nulidade insanável – cfr. al. a) do nº 1 do art. 165º do CPPT.



Posto isto, e voltando aos meios de reacção do executado, os mesmos são, nos termos dos n.ºs 1, 2 e 3 do art. 189.º do CPPT, a oposição à execução – cfr. art. 203.º e seguintes –, solicitação do pagamento em prestações – cfr. art. 196.º e seguintes –, ou, ainda, requerer a dação em pagamento – cfr. art. 201.º e seguintes.

### **5.1. Oposição à execução**

A oposição à execução traduz-se no acto pelo qual o executado contesta a pretensão do credor tributário, estando contemplada, nos termos do art. 203.º<sup>24</sup> e seguintes do CPPT.

A oposição à execução, por si só, não suspende o processo de execução fiscal.

---

<sup>24</sup> Art. 203.º do CPPT: “1 - A oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar: a) Da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora; b) Da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado. 2 - Havendo vários executados, os prazos correrão independentemente para cada um deles. 3 - Para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1, considera-se superveniente não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora ocorrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá ser este a provar a superveniência. 4 - A oposição deve ser deduzida até à venda dos bens, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 257.º 5 - O órgão da execução fiscal comunicará o pagamento da dívida exequenda ao tribunal tributário de 1.ª instância onde pender a oposição, para efeitos da sua extinção.”

A suspensão só acontece quando for prestada garantia adequada ou a penhora garanta a totalidade da dívida – cfr. nºs 1<sup>25</sup> e 5<sup>26</sup> do art. 169º e art. 212º<sup>27</sup>, do CPPT, e nº 1<sup>28</sup> e 2<sup>29</sup> do artº 52º da LGT.

A oposição à execução deve ser apresentada no prazo de 30 dias, cfr. o nº 1 do art. 203º do CPPT, com um dos fundamentos dispostos no art. 204º<sup>30</sup> do CPPT.

---

<sup>25</sup> Nº 1 do art. 169º do CPPT: “1 - A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.”

<sup>26</sup> Nº 5 do art. 169º do CPPT: “A execução fica ainda suspensa até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos a que se referem os artigos 90.º e 90.º-A.”

<sup>27</sup> Art. 212º do CPPT: “A oposição suspende a execução, nos termos do presente Código.”

<sup>28</sup> Nº 1 do art. 52º da LGT: “A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.”

<sup>29</sup> Nº 2 do art. 52º da LGT: “A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.”

<sup>30</sup> Art. 204º do CPPT: “1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação; b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida; c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução; d) Prescrição da dívida exequenda; e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda; g) Duplicação de colecta; h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação; i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título. 2 - A





Formalmente, a oposição deverá ser apresentada por petição, ao órgão de execução fiscal onde decorre a execução – cfr. art. 206<sup>o31</sup> e art. 207<sup>o32</sup> do CPPT.

A oposição à execução traduz, na prática, o direito de resistência plasmado no n.º 3 do art. 103.º da CRP<sup>33</sup>- Constituição da República Portuguesa.

## 5.2. Dação em pagamento

A dação em pagamento, prevista no art. 201.º e art. 202.º do CPPT, pode ser requerida no prazo de 30 dias após a citação e traduz-se numa maneira de extinguir a obrigação tributária pela qual o devedor assegura o pagamento através da entrega de outros bens, móveis e imóveis, em vez de dinheiro, sendo autorizada mediante despacho.

Esta autorização só poderá ser concedida se forem preenchidos os pressupostos previstos no n.º 1 do art. 201.º do CPPT, ou seja, “*descrição pormenorizada dos bens dados em pagamento*” e “*os bens em pagamento não terem valor superior à dívida exequenda e acrescido...*”

---

oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação.”

<sup>31</sup> Art. 206.º do CPPT: “Com a petição em que deduz a oposição, que será elaborada em triplicado, oferecerá o executado todos os documentos, arrolará testemunhas e requererá as demais provas.”

<sup>32</sup> Art. 207.º do CPPT: “1 - A petição inicial será apresentada no órgão da execução fiscal onde pender a execução. 2 - Se tiver sido expedida carta precatória, a oposição poderá ser deduzida no órgão da execução fiscal deprecado, devolvendo-se a carta, depois de contada, para seguimento da oposição.”

<sup>33</sup> Art. 103.º da CRP: “1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”



### 5.3. Pagamento em prestações

Nos termos dos arts. 196º e seguintes do CPPT, o executado pode requerer o pagamento em prestações, sendo que *“as dívidas (...) poderão ser pagas em prestações, mensais e iguais, mediante requerimentos a dirigir, no prazo de aoposição, ao órgão de execução fiscal.”*

Para que o pagamento em prestações seja autorizado, o executado não poderá saldar a dívida numa única prestação pela sua situação económica – cfr. nº 4 do art. 196º do CPPT.

Quando concedido o pagamento em prestações, a falta de pagamento de uma delas implica o vencimento das que faltam – cfr. nº 1 do art. 200º do CPPT<sup>34</sup>.

### 5.4. A tramitação processual per si

O momento seguinte do processo de execução fiscal é a penhora, prevista nos arts. 215º e seguintes do CPPT.

---

<sup>34</sup> Art. 200º do CPPT: “1 - A falta de pagamento sucessivo de três prestações, ou de seis interpoladas, importa o vencimento das seguintes se, no prazo de 30 dias a contar da notificação para o efeito, o executado não proceder ao pagamento das prestações incumpridas, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos. 2 - A entidade que tiver prestado a garantia será citada para, no prazo de 30 dias, efectuar o pagamento da dívida ainda existente e acrescido até ao montante da garantia prestada, sob pena de ser executada no processo. 3 - No processo far-se-ão constar os bens que foram dados em garantia. 4 - Nos casos de dispensa de garantia, nos termos do n.º 5 do artigo 198.º, a falta de pagamento de uma prestação importa o vencimento imediato das seguintes, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos.”



Pode-se dizer que a penhora é o *“acto de apropriação de bens do património do executado por parte do Tribunal”*<sup>35</sup>.

Nestes termos, no processo de execução fiscal, cabe ao órgão de execução fiscal este *“acto de apropriação”*, o qual assume a forma de mandado de penhora.

É importante salientar que, e tendo em consideração o disposto no n.º 4 do art. 215.º do CPPT, a penhora não pode ser feita arbitrariamente, o exequente, ou o próprio executado, têm direito de apresentar bens à penhora, sendo que esta só se fará sobre *“os bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda”* – cfr. art. 217.º do CPPT.

---

<sup>35</sup> Ac. Tribunal de Conflitos, 18/12/2003

Nos arts. 221<sup>936</sup> a 229<sup>937</sup> e, ainda, no art. 231<sup>938</sup>, todos do CPPT, podemos encontrar sobre o que é que a penhora pode incidir.

---

<sup>36</sup> Art. 221<sup>o</sup> do CPPT: “1 - Na penhora de móveis observar-se-á designadamente o seguinte: a) Os bens serão efectivamente apreendidos e entregues a um depositário idóneo, salvo se puderem ser removidos, sem inconveniente, para os serviços ou para qualquer depósito público; b) O depositário é escolhido pelo funcionário, podendo a escolha recair no executado; c) Na penhora lavra-se um auto, que é assinado pelo depositário ou por duas testemunhas, onde se regista o dia, a hora e o local da diligência, se menciona o valor da execução, se relacionam os bens por verbas numeradas, se indica o seu estado de conservação e o valor aproximado e se referem as obrigações e responsabilidades a que fica sujeito o depositário, a quem é entregue uma cópia; d) Se o executado estiver presente e se reca assinar, mencionar-se-á o facto. 2 - A penhora de bens móveis que façam parte do activo de sujeitos passivos de IVA, ainda que dele isento, pode ser feita mediante notificação que discrimine os bens penhorados e identifique o fiel depositário. 3 - No caso referido no número anterior, o fiel depositário dispõe do prazo de cinco dias para informar a administração tributária da eventual inexistência, total ou parcial, dos bens penhorados. 4 - A penhora efectuada nos termos do disposto no n.º 2 não obsta a que o executado possa dispor livremente dos bens, desde que se trate de bens de natureza fungível e assegure a sua apresentação, no prazo de cinco dias, quando notificado para o efeito pela administração tributária.”

<sup>37</sup> Art. 229<sup>o</sup> do CPPT: “1 - Na penhora de rendimentos observar-se-á o seguinte: a) No acto da penhora, notificar-se-á o devedor dos rendimentos de que não ficará desonerado da obrigação de pagar ao executado, o que se fará constar do auto; b) Se o prédio não estiver arrendado à data da penhora ou se o arrendamento findar entretanto, será o mesmo prédio, ou a parte dele que ficar devoluta, arrendado no processo, pela melhor oferta e por prazo não excedente a um ano, renovável até ao pagamento da execução; c) Se um imóvel impenhorável estiver ocupado gratuitamente, ser-lhe-á atribuído, para efeitos de penhora, uma renda mensal correspondente a 1/240 ou 1/180 do seu valor patrimonial, conforme se trate, respectivamente, de prédio rústico ou prédio urbano; d) Se o estabelecimento comercial ou industrial, ou a concessão mineira, cujo direito à exploração haja sido penhorado, se encontrar paralisado, proceder-se-á à cedência pela melhor oferta e por prazo não excedente a um ano, renovável até ao pagamento da execução; e) Se o estabelecimento for concessão mineira, a penhora do direito à exploração, referida na alínea anterior, depende de autorização do ministro competente, que a concederá no prazo de 30 dias; f) Se os rendimentos penhorados não forem pagos no seu vencimento, será o respectivo devedor executado no processo pelas importâncias não depositadas. 2 - É aplicável à entrega dos rendimentos penhorados o disposto no n.º 2 do artigo anterior.”

<sup>38</sup> Art. 231<sup>o</sup> do CPPT: “1 - A penhora de imóveis ou de figuras parcelares do respectivo direito de propriedade é efectuada por comunicação emitida pelo órgão da execução fiscal à conservatória do registo predial competente, emitindo-se uma comunicação por cada prédio, na qual se reproduzem todos os elementos da caderneta predial, bem como a identificação do devedor, o valor da dívida, o número do processo e o número da penhora, observando-se ainda o seguinte: a) A penhora deve ser registada no prazo máximo de cinco dias; b) Efectuado o registo, a conservatória comunica ao órgão da execução o número da apresentação, os elementos identificativos do registo e a identificação do ónus ou encargos que recaem sobre o bem penhorado, identificando os respectivos beneficiários, bem como

Assim, no momento a seguir à penhora, e nos termos dos arts. 239º e seguintes do CPPT, é feita a convocação de credores e a verificação de créditos, sendo chamados à execução, para reclamarem o seu crédito, se assim o pretenderem, os credores do executado.

Neste sentido, são citados *“os credores com garantia real, relativamente ao bem penhorado, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220º do CPPT (...)”* e, ainda, *“os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, serão citados por anúncios e éditos de 20 dias”* – cfr. art. 239º do CPPT.

Os credores com garantia real serão citados sempre e quando o órgão de execução constate a existência do direito real de garantia – cfr. o art. 240º do CPPT.

Sendo citados, estes credores têm 15 dias para, querendo, reclamar os seus créditos. Caso não aconteça, e nos termos do nº 1 do art. 241º do CPPT, são citados os chefes dos serviços em questão para, no prazo de 15 dias, apresentarem as certidões de dívidas a serem reclamadas.

De seguida, os credores são notificados das certidões e das reclamações, a existirem, para, se assim o entenderem, exercer o seu direito de reclamar crédito – cfr. art. 245º do CPPT.

---

o valor dos emolumentos e a conta; c) Seguidamente, o órgão da execução fiscal nomeia depositário mediante notificação por carta registada com aviso de recepção, podendo ser escolhido um funcionário da administração tributária, o próprio executado, seja pessoa singular ou colectiva, ou outro, a quem os bens penhorados são entregues; 2 - Os actos e comunicações referidos no número anterior são efectuados, sempre que possível, por via electrónica, podendo os elementos da caderneta predial ser substituídos por consulta directa à matriz predial informatizada. 3 - A comunicação da penhora contém a assinatura electrónica qualificada do titular do órgão da execução, valendo como autenticação a certificação de acesso das conservatórias aos serviços electrónicos da administração tributária. 4 - A comunicação referida no n.º 1 vale como apresentação para efeitos de inscrição no registo. 5 - A penhora de imóveis pode também ser efetuada nos termos do Código de Processo Civil, com as especificidades previstas na presente lei.”



Importa salientar que, segundo o disposto no nº 1 do art. 245º *“a verificação e graduação dos créditos tem efeito suspensivo quanto ao seu objecto (...)”*.

A última fase do processo executivo é a venda, prevista nos arts. 248º e seguintes do CPPT.

Esta realiza-se findo o prazo das reclamações de crédito, cfr. o nº 1 do art. 244º do CPPT e *“preferencialmente por meio de leilão electrónico ou, na sua impossibilidade, de propostas em carta fechada.”* – cfr. arts. 248º e 253º do CPPT.

A venda só não se efectuará através de leilão electrónico ou por propostas em carta fechada quando o CPPT regular outros meios de venda – cfr. art. 252º do CPPT<sup>39</sup>.

A venda deve ser publicitada através de “editais, anúncios e divulgação através da internet”, cfr. o disposto no nº 1 do art. 249º do CPPT, sendo as propostas entregues ao órgão de execução onde a venda se realizará – cfr. art. 251º do CPPT –, procedendo-se à realização da mesma, sendo fixado o valor base segundo o disposto no art. 250º do CPPT.

---

<sup>39</sup> Art. 252º do CPPT: “1 - A venda por outra das modalidades previstas no Código de Processo Civil só é efectuada nos seguintes casos: a) Quando a modalidade de venda for a de propostas em carta fechada e no dia designado para a abertura de propostas se verificar a inexistência de proponentes ou a existência apenas de propostas de valor inferior ao valor base anunciado; b) Quando os bens a vender forem valores mobiliários admitidos à cotação em bolsa. c) Quando for determinado pelo órgão de execução fiscal. d) Quando os bens a vender forem de créditos com cotação em bolsa. e) Quando for determinado pelo dirigente máximo do serviço. 2 - Quando haja fundada urgência na venda de bens, ou estes sejam de valor não superior a 40 unidades de conta, pode o órgão de execução fiscal determinar a venda por negociação particular. 3 - Quando tenha lugar a venda por negociação particular, são publicitados na Internet, nos termos definidos em portaria do Ministro das Finanças, o nome ou firma do executado, o órgão por onde corre o processo, a identificação sumária dos bens, o local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, o valor base da venda e o nome ou firma do negociador, bem como a residência ou sede deste.”



Denote-se que, durante o processo de execução fiscal, podem verificar-se certas vicissitudes, como por exemplo, os incidentes e as impugnações – cfr. arts. 166º e seguintes do CPPT.

Assim, são considerados embargos de terceiros, habilitações de herdeiros, e apoios judiciários.

Poder-se-á, ainda, verificar a suspensão da execução em inúmeras situações legalmente previstas, quais sejam, o pagamento prestacional e a oposição à execução, a interposição de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial – cfr. art. 169º do CPPT –, interposição de acção judicial – cfr. art. 180º do CPPT –, prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declaração de insolvência – cfr. art. 180º do CPPT –, penhora em casos e herança indivisa – cfr. al. c) do art. 232º do CPPT –, e a declaração em falhas – cfr. art. 272º e seguintes do CPPT.

A terminar, releva mencionar as causas de extinção da execução, previstas no nº 1 do art. 176º do CPPT, quais sejam, o pagamento voluntário – art. 264º e seguintes –, ou coercivo – cfr. art. 261º do CPPT –, da quantia exequenda e acrescido, a anulação do processo ou da dívida – cfr. arts. 270º e 271º do CPPT –, o decurso do prazo de um ano, contado desde a instauração – cfr. art. 177º do CPPT –, ou outra forma que a lei preveja especialmente.



## **CAPITULO II**

### **BREVE ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DO INSTITUTO DA REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

#### **6. O Decreto nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929**

O instituto da reversão do processo de execução fiscal surgiu no ordenamento jurídico português com o Decreto nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929<sup>40</sup>.

O art. 1º do referido diploma legal dispunha que *“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas (...) são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade...”*

A responsabilidade aqui vertida deriva das relações que existiam – e existem ainda actualmente – entre administradores e/ou gestores e as sociedades.

Assim, os referidos administradores e/ou gestores poderiam responder, sem qualquer limitação, “com todo o seu património, pelas dívidas da referida sociedade ao Estado.”<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Vide CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, “A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais”, Almedina, Coimbra, 2000, p. 41 e ss.

<sup>41</sup> Cfr. CUNHA, Tânia Meireles da, “Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária”, 2ª edição, Almedina, 2009, pp. 106.





### **6.1. A Jurisprudência**

Com isto, ou seja, esta possibilidade de administradores e/ou gestores responderem sem qualquer tipo de limitações pelas dívidas fiscais da sociedade, foi surgindo na jurisprudência da época a exigência da gerência de facto – e não só de direito – no sentido de se apurar a responsabilidade dos administradores e/ou gestores.

Nesse sentido, ficaria o administrador e/ou gestor de direito encarregue pelo ónus da prova de que não era administrador e/ou gestor de facto.

Assim, a possibilidade de uma interpretação literal da letra da lei, isto é, do disposto no art. 1º do Decreto aqui em análise, foi sendo atenuada pela jurisprudência.

### **6.2. A Culpa**

No que concerne à (in)exigência da culpa, esta nem era tida em conta para a efectivação da responsabilidade, entendendo-se que esta efectivação da responsabilidade era independente da verificação de culpa, por parte da actuação dos administradores e/ou gestores.

Com isto, podemos confirmar a existência de uma supremacia da Fazenda Pública em relação aos particulares, uma vez que o interesse público era considerado superior que os interesses dos cidadãos e, resultando daí, que quaisquer violações a esse interesse público levariam à efectivação da responsabilidade dos administradores e/ou gestores quer existisse, ou não, culpa.



## **7. O CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos<sup>42</sup>**

À semelhança do art. 1º do DL nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929, o art. 16º do CPCI<sup>43</sup> previa que a responsabilidade dos administradores e/ou gerentes era pessoal e ilimitada, pela generalidade das dívidas fiscais da sociedade, não sendo necessária a existência de culpa para a efectivação da referida responsabilidade.

### **7.1. A Jurisprudência**

Era do entendimento jurisprudencial que, para que os administradores e/ou gestores respondessem pelas dívidas fiscais da sociedade, a conduta por eles praticada deveria ser ilícita e culposa.

Aqui surgiram dúvidas quanto ao conceito de culpa, mais exactamente entre culpa funcional e culpa efectiva.

A maior parte da jurisprudência era no sentido da existência de responsabilidade se a culpa fosse funcional<sup>44</sup>, presumida e inilidível.

---

<sup>42</sup> Foi aprovado pelo DL nº 45.005, de 27 de Abril de 1963

<sup>43</sup> Art. 16º do CPCI: “Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoa e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes...”

<sup>44</sup> “A responsabilidade dos gerentes alicerçava-se numa culpa funcional que presuntivamente se dava como verificada desde que a gestão tivesse sido efectiva por parte daqueles órgãos” – Ac. do STA, de 28 de Novembro, de 1990, proc. 012016, RLJ, n.º 3814-3824, ano 125 (1992/1993), pp. 46 e ss.. V., igualmente, o Ac. do STA, de 18 de Janeiro de 1989, AD, n.º 332-333, Ano XXVIII (1989), p. 1072.



## **8. O Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro**

Após a aprovação, em 1986, do CSC – Código das Sociedades Comerciais<sup>45</sup>, emergiu o DL nº 68/87, de 9 de Fevereiro.

Este corpo de leis veio alterar o regime de tal responsabilidade<sup>46</sup>, sendo considerada, aliás, segundo parte da doutrina, como sua maior inovação, a exigência, na actuação do gestor, de uma culpa efectiva.

Para uns, esta culpa efectiva era presumida – presunção ilidível, para outros, não existia qualquer presunção de culpa sendo, por isso, o Estado, tratado nos mesmos termos dos restantes credores sociais, ou seja, ocorreu uma uniformização dos regimes de responsabilidade subsidiária<sup>47</sup>, posição que se apoia.

---

<sup>45</sup> Aprovado pelo DL nº 262/86, de 02/09;

<sup>46</sup> Cfr. GUERREIRO, António Lima, “Lei Geral Tributária anotada”, Rei dos Livros, Lisboa, 2001;

<sup>47</sup> Cfr. CUNHA, Tânia Meireles da, op. cit., pp. 121, que interpreta que o artigo único do DL nº 68/87, de 9 de Fevereiro, remete, em termos de ónus da prova, para o regime geral constante do art. 78º do Código das Sociedades Comercias, sendo o Estado tratado nos mesmos termos dos restantes credores sociais, tendo, por isso, a Administração Tributária de alegar e provar a culpa dos gestores.



## **9. O CPT – Código de Processo Tributário<sup>48</sup>**

Seguidamente, surgiu o Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril<sup>49</sup>, que revogou o CPCI.

O seu âmbito objectivo é mais restrito, só se aplica a dívidas de impostos – isto é deixa de fazer referência às multas. Assim, não tendo o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), na sua versão inicial<sup>50</sup>, regras específicas sobre essa matéria, só após a entrada em vigor do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, e nos termos do 7.º-A do RJIFNA passou a poder falar-se em responsabilidade subsidiária por multas e coimas. Contudo, no que toca ao âmbito subjectivo, este é mais amplo, pois admite que os gerentes, apenas de facto, sejam responsabilizados. No que respeita ao ónus da prova, o Estado passou, expressamente, a beneficiar de uma presunção de culpa, ou seja, passou a caber ao responsável subsidiário demonstrar a inexistência de culpa.

---

<sup>48</sup> Aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril, revogando o CPCI.

<sup>49</sup> Reforma Fiscal de 1989/90 e segundo o seu preâmbulo teve por objectivo estabelecer uma tutela adequada aos direitos reconhecidos aos contribuintes nos códigos fiscais.

<sup>50</sup> Aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.



### **CAPITULO III**

#### **A REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

##### **10. Conceito de reversão fiscal**

A reversão do processo de execução fiscal é o instituto pelo qual se efectiva a responsabilização tributária<sup>51</sup>.

O processo de execução fiscal é o processo executivo especial com vista à cobrança coerciva das dívidas tributárias, a instaurar, por isso, sempre e quando se não verifique o pagamento voluntário destas.

Acontece que, o responsável originário pode não dispor de bens que permitam assegurar a entrada do valor dessa dívida nos cofres da Fazenda Pública.

É por isso que, legalmente, existem terceiros responsáveis para pagar a dívida existente, sempre a título subsidiário<sup>52</sup>.

Esta responsabilidade tributária subsidiária acontece através da reversão do processo de execução fiscal que tenha sido instaurado contra o responsável originário.

Este instituto da reversão do processo de execução fiscal é “fundado” com base no princípio da economia processual já que permite que o processo que tenha sido

---

<sup>51</sup> N.º 1 do art. 23.º da LGT: “a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.”

<sup>52</sup> N.º 3 do art. 22.º da LGT: “a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.”



instaurado contra o responsável originário corra também contra o responsável subsidiário.

Posto isto, importa referir que o responsável originário não deixa de ser executado<sup>53</sup>.

No âmbito do processo de execução fiscal constata-se sobre a (in)suficiência patrimonial do devedor originário, efectivando-se, nesse momento, a responsabilidade subsidiária.

Não faria sentido a instauração de um novo processo, o que implicaria a existência de processos originários, podendo resultar no não conhecimento imediato de uma possível satisfação superveniente da dívida exequenda pelo devedor originário.

Poder-se-ia dizer, com base no que já foi dito, que o instituto da reversão do processo de execução fiscal é um instituto “perfeito”.

E assim é, pelo menos para a Fazenda Pública.

No que respeita ao responsável subsidiário este “vê” os seus meios e direitos postos em causa e/ou diminuídos.

Ora vejamos:

---

<sup>53</sup> N.º 3 do art. 23.º da LGT: “caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.”



O responsável subsidiário conhece da existência da dívida já enquanto parte da execução fiscal, não tendo, como o devedor originário, a possibilidade de pagar, voluntariamente, a dívida no prazo de 30 dias.

Isto resulta numa “compressão dos prazos para o exercício do direito de defesa.”

No entanto, a reversão do processo de execução fiscal é mais vantajosa – para a Fazenda Pública – do que desvantajosa, aumentando a eficácia do processo executivo fiscal.



## 11. O que é passível de reversão fiscal?

Encontrámos no n.º 1 do art. 22.º da LGT<sup>54</sup> os tributos passíveis de reversão, quais sejam: a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos.

*“Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas” – cfr. o n.º 2 do art. 3.º da LGT.*

Assim, as dívidas decorrentes das figuras acima mencionadas serão, à partida, passíveis de reversão, sempre e quando se verifiquem os pressupostos objectivos e subjectivos que determinam a responsabilidade subsidiária.

*“O responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição.” – cfr. o n.º 5 do art. 23.º da LGT.*

---

<sup>54</sup> N.º 1 do art. 22.º da LGT: “1 - A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.”



## 12. Responsabilidade subsidiária

### 12.1. Administradores e Gestores

A responsabilidade subsidiária mais comum é a que se encontra plasmada no art. 24º da LGT<sup>55</sup>.

São os membros de cargos sociais e responsáveis técnicos, ou seja, administradores ou gestores das pessoas colectivas ou equiparadas fiscalmente.

Mesmo que o sejam “*apenas*” de facto (e não de direito) podem vir a ser responsáveis subsidiariamente pelas dívidas que se tenham originado no período em que exerçam as suas funções ou quando o prazo estipulado legalmente para o pagamento ou entrega tenha acabado posteriormente, sempre e quando tenha sido por sua culpa que o património social se tenha tornado insuficiente para a satisfação das dívidas.

---

<sup>55</sup> Art. 24º da LGT: “1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. 2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. 3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.”



As dívidas tributárias cujo prazo estipulado legalmente para o seu pagamento ou entrega tenha acabado durante o período de exercício das suas funções, os administradores ou gestores serão responsáveis, a título subsidiário, por estas, sempre que a falha do seu pagamento lhes seja imputável.

### **12.2. Membros dos órgão de fiscalização e Revisores oficiais de Contas**

Nestes casos, existe um nexo de causalidade entre a dívida tributária e incumprimento das funções de fiscalidade.

Analogicamente, podem também os Técnicos Oficiais de Contas ser responsáveis subsidiários sempre e quando *“violem os deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos e se demonstre existir um nexo de causalidade entre essa violação e a dívida tributária.”*

### **12.3. A responsabilidade dos administradores ou gestores pelas multas e coimas previstas no art.8º do RGIT-Regime Geral das Infracções Tributárias.**

Existe na lei a previsão da responsabilidade subsidiária por multas e coimas aplicadas a infracções por factos que tenham sido praticados no período de exercício de funções ou num momento anterior, ou quando a decisão da aplicação da coima seja contemporânea a esse exercício.



Importa salientar que no que diz respeito ao ónus da prova, este cabe à AT, cfr. o disposto no artigo 8º do RGIT<sup>56</sup>.

“A responsabilidade penal é insusceptível de transmissão” - cfr. o nº 3 do art. 30º da CRP.

Apesar da responsabilidade prevista no art. 8º do RGIT se tratar de uma responsabilidade civil, existem dúvidas no plano constitucional.

A exigência desse pagamento a terceiros configura uma situação de transmissão de responsabilidade penal ou contra-ordenacional, sendo um terceiro que acaba por ser sujeito da sanção, ocupando o lugar da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado.

---

<sup>56</sup> Art. 8º do RGIT: “1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis: a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento. 2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa. 3 - As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título. 4 - As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei. 5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas. 6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas. 7 - (Revogado.) 8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade.”

Na prática, a responsabilidade prevista no art. 8º do RGIT é uma responsabilidade penal e/ou contra-ordenacional, contrariando o princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal e que, assim, transforma a aplicação de coimas e a condenação em multa numa forma de obter receitas, violando princípios consagrados constitucionalmente, mais especificamente, os previstos no art. 18º da CRP<sup>57</sup>.

No que diz respeito à realização da reversão, existem dúvidas no que concerne a esta matéria e à sua efectivação.

O art. 23º da LGT parece apenas ter aplicação no que respeita à responsabilidade tributária, a qual, e conforme o número 1 do artigo 22º da LGT não abrange multas e coimas, mesmo que sejam aplicadas como consequência da prática de infracções tributárias.

E, ainda, o art. 65º do RGIT<sup>58</sup> não menciona o instituto da reversão como meio de efectivação da responsabilidade subsidiária pelo pagamento das coimas.

---

<sup>57</sup> Art. 18º da CRP: “1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas. 2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. 3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.”

<sup>58</sup> Art. 65º do RGIT: “1 - As coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributário são cobradas coercivamente em processo de execução fiscal. 2 - Quando as coimas, sanções pecuniárias e custas processuais não sejam pagas nos prazos legais será extraída certidão de dívida ou certidão da conta ou liquidação feita de harmonia com o decidido, a qual servirá de base à execução fiscal. 3 - Tratando-se de contra-ordenação aduaneira, se nem o arguido nem o responsável civil liquidarem a sua responsabilidade em processo de contra-ordenação dentro do prazo previsto para o efeito, proceder-se-á ao pagamento pela forma e ordem seguintes: a) Pelas quantias e valores depositados no processo; b) Pelo produto da arrematação das mercadorias apreendidas, quando estas últimas não devam ser declaradas

Mesmo que se admitisse a possibilidade da existir responsabilidade subsidiária nos termos do art. 8º do RGIT, haveria, sempre, que assegurar os direitos de audiência e defesa previsto nos nºs 1<sup>59</sup>, 2<sup>60</sup> e 5<sup>61</sup> do artº 32º da CRP, conforme estipula o art. 49º do RGIT<sup>62</sup>.

Assim, é possível concluir que a efectivação da responsabilidade subsidiária por dívidas de multas e coimas não poderá ser feita através do instituto da reversão do processo de execução fiscal.

---

perdidas; c) Pelo produto da arrematação das mercadorias e bens que estiverem nas alfândegas ou em qualquer outro local sujeito à acção fiscal, ou de que sejam recebedores ou consignatários. 4 - Se o resultado obtido nos termos do número anterior não atingir a importância das quantias devidas, feita a distribuição da quantia que se tiver executado, será o processo remetido ao órgão da execução fiscal competente, para cobrança coerciva do valor em falta.”

<sup>59</sup> Nº 1 do art. 32º da CRP: “O processo criminal assegura todas as garantias de defesa, incluindo o recurso.”

<sup>60</sup> Nº 2 do art. 32º da CRP: “Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa.”

<sup>61</sup> Nº 5 do art. 32º da CRP: “O processo criminal tem estrutura acusatória, estando a audiência de julgamento e os actos instrutórios que a lei determinar subordinados ao princípio do contraditório.”

<sup>62</sup> Art. 49º do RGIT: “Os responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses.”



### **13. Pressupostos da reversão do processo de execução fiscal**

Os pressupostos da reversão do processo de execução fiscal podem ser materiais, se forem de natureza substantiva, ou formais, se forem de natureza adjectiva.

#### **13.1. Pressupostos materiais**

Existem dois tipos de pressupostos materiais:

Os decorrentes da origem da responsabilidade que se pretende efectivar, quais sejam, a culpa na insuficiência patrimonial (no caso dos administradores e gestores de pessoas colectivas); o incumprimento das funções de fiscalização ou violação dos deveres profissionais (no caso dos membros dos órgãos de fiscalização, Revisores Oficiais de Contas e Técnicos Oficiais de Contas); a inobservância do princípio da separação de patrimónios (no caso dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada); ou o incumprimento do dever de retenção (no caso dos substitutos tributários)

Estes pressupostos estão previstos nos arts. 24º a 28º da LGT.

E os decorrentes da subsidiariedade da responsabilidade a efectivar.

O nº 2 do art. 23º da LGT dispõe que: *“a reversão depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.”*



O nº 2 do art. 153º do CPPT dispõe também que: *“o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários dependa da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou da fundada insuficiência do respectivo património.”*

Assim, pode-se afirmar que só poderá haver reversão para se efectivar a responsabilidade subsidiária tributária quando os bens dos devedores originários sejam insuficientes para a satisfação da dívida exequenda.

No caso de existirem garantes, responsáveis solidários ou sucessores, a reversão contra os responsáveis subsidiários só se verificará caso estes não tenham bens ou estes sejam insuficientes para a satisfação da dívida exequenda.

### **13.2. Pressupostos formais**

No que diz respeito à efectivação da responsabilidade tributária subsidiária, a citação prévia do devedor originário e o respectivo esgotamento para efectuar o pagamento é um pressuposto formal.

Apesar de não estar legalmente disposto, é necessária esta citação do devedor originário para o responsável subsidiário ser tratado como isso, subsidiário, e não originário.

Assim, é necessária a prévia citação do devedor originário para que se possa efectivar a reversão do processo de execução fiscal.

No nº 4 do art. 23º da LGT, encontramos um segundo pressuposto formal, qual seja, a audição prévia do potencial responsável subsidiário, a qual se efectua através do art. 60º da LGT<sup>63</sup>.

Só com esta audição prévia é que se cumpre o disposto nº 5 do art. 267º da CRP, ou seja, a participação dos administradores nas decisões que os afectem.

Um terceiro pressuposto é a exigibilidade da dívida exequenda perante o responsável subsidiário.

Segundo o disposto no nº 3 do art. 48º da LGT, não pode ser oponível ao responsável subsidiário a interrupção da prescrição, após o 5º ano posterior ao da liquidação da dívida objecto de execução.

---

<sup>63</sup> Art. 60º da LGT: “1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação; b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal; d)(\*) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; (Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro ) e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária. 2\* - É dispensada a audição: a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável; b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito. (\*Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro) 3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado. 4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte. 5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação. 6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria. 7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.”





Esta interrupção só pode ser oponível ao devedor originário.

Assim, uma dívida objecto de execução fiscal e que se possa exigir ao devedor originário, pode não o ser ao responsável subsidiário.

Portanto, a reversão do processo de execução fiscal não irá ocorrer pela inexigibilidade subjectiva da dívida.

Está aqui em causa a exigibilidade perante o responsável subsidiário com um pressuposto específico da reversão.

No nº 4 do art. 23º da LGT, está outro pressuposto, qual seja, a declaração, fundamentada, dos pressupostos e extensão da reversão, a qual consiste no despacho de reversão, acto materialmente administrativo, e o qual determina a reversão e que argumentos deverão ser ponderados, aduzidos na decisão, caso esta seja sido exercida.



#### **14. Marcha processual da reversão fiscal**

A reversão do processo de execução fiscal só ocorre após ter sido dado aos potenciais revertidos o direito de participação na decisão, a qual, assim como já foi referido, se efectua com a sua notificação para audição prévia – cfr. o previsto no nº 4 do art. 23º da LGT.

Essa notificação é feita nos termos do art. 60º da LGT, por remissão do nº 4 do art. 24º da LGT.

O órgão de execução fiscal expede, por registo postal, uma notificação do projecto de reversão e a respectiva fundamentação para o domicílio fiscal do potencial revertido, fixando o prazo de 8 a 15 dias para este exercer o direito aqui em análise.

Uma questão que se poderá levantar em sede de audição prévia é a de, se na sua notificação, deverão constar os elementos essenciais da liquidação que está na origem da dívida exequenda.

O direito de audição concretiza o direito de participação do potencial revertido na decisão de reversão.

Assim sendo, a penas o projecto de reversão e a respectiva fundamentação terão de ser notificados ao potencial revertido.

No entanto, a maior parte das vezes, a fundamentação da reversão irá conter alguns elementos relativos à liquidação e que, normalmente, não estarão incluídos no título executivo.



Assim, apesar de não existir obrigação de incluir, na notificação para o exercício do direito de audição, os elementos essenciais da liquidação da origem da dívida exequenda, pelo menos alguns desses fundamentos serão mencionados ou, até mesmo o envio da cópia da nota de liquidação – cfr. o previsto no nº 4 do artigo 22º da LGT.

Importa referir que, por um lado, caso o órgão de execução fiscal omita, na notificação para o exercício da audição prévia do potencial revertido, alguns dos elementos exigidos legalmente, é possível arguir a sua anulabilidade, a qual será feita através de reclamação judicial para o Tribunal Administrativo e Fiscal competente – cfr. o disposto no art. 276º do CPPT.

Por outro lado, caso não exista sequer notificação para o exercício do direito de audição, sendo o (potencial) revertido já notificado em sede de processo executivo, este poderá arguir a anulabilidade do acto de reversão, com o fundamento de que este foi praticado sem o exercício do direito de audição prévia que a lei prevê, e que poderá ser feita através de reclamação judicial – cfr. estipulado no art. 276º do CPPT, ou através de oposição à execução – cfr. o estipulado no nº 1 do art. 204º desse preceito legal.

Após o despacho de reversão, e conforme o regulado no nº 1 do art. 160º do CPPT, efectuar-se-á a citação do revertido, a qual será feita por citação pessoal, assim como previsto no nº 3 do art. 191º do CPPT.

Em relação à forma de citação, esta também poderá ser feita por edital se não for conhecida a morada do revertido – cfr. o nº 2 do art. 192º do CPPT.

Assim como previsto no art. 190º do CPPT, a citação deverá conter cópia do título executivo ou a indicação dos requisitos legais deste – cfr. estipulado nas al. a), c), d) e e) do nº 1 do art. 163º do CPPT, a indicação do prazo para oposição, pagamento ou



para requerer o pagamento em prestações ou dação em pagamento, a indicação dos pressupostos da reversão – cfr. o nº 4 do art. 23º da LGT, os elementos essenciais da liquidação que é objecto da reversão e, ainda, a sua fundamentação - cfr. o nº 4 do art. 22º da LGT.

Este último elemento que deverá constar na citação de reversão, é um direito reconhecido aos responsáveis subsidiários, também previsto no nº 4 do art. 22º da LGT, de reclamar ou impugnar a dívida na origem do processo de execução fiscal e cujo pagamento lhes é exigido através da reversão.

No caso de alguns destes elementos serem omitidos, o revertido poderá arguir a nulidade da citação.

Esta arguição tem por base a remissão que é feita na al. e) do art. 2º do CPPT para o nº 1 do art. 190º do CPC-Código do Processo Civil: *“sem prejuízo do disposto no artigo 195º (falta de citação), é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei” sempre e quando, conforme o disposto no nº 4 desse artigo, “a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado”*.

Em relação ao prazo para arguição dessa nulidade, é o que tiver sido indicado para a contestação – cfr. o disposto no nº 2 do art. 198º do CPC<sup>64</sup>, ou seja, será o prazo de 30 dias previsto para a dedução de oposição à execução.

Caso não estiver indicado nenhum prazo, ou a citação tenha sido feita através de edital, a arguição de nulidade efectivar-se-á aquando da primeira intervenção no processo, cfr. o disposto no nº 3 do art. 198º do CPC.

---

<sup>64</sup>Nº 2 do art. 198º do CPC: “As nulidades previstas nos artigos 187º e 194º podem ser arguidas em qualquer estado do processo, enquanto não devam considerar-se sanadas.”



O meio adequado para arguir a nulidade aqui em análise terá de ocorrer em sede de oposição à execução – cfr. o regulado na al. i) do nº 1 do art. 204º do CPPT.

Poderá dizer-se que a arguição desta nulidade deveria ser feita através de um requerimento autónomo, no entanto, e se assim fosse, poderia impossibilitar a dita arguição já que o revertido ficaria na dúvida se deveria apresentar o referido requerimento autónomo ao apresentar oposição à execução.

Assim, poder-se-á afirmar que o revertido irá apresentar oposição à execução, por forma a não ver o prazo para apresentar a mesma precludido.

No caso de existir falta de citação, a nulidade é insanável se prejudicar a defesa do revertido – cfr. o previsto na al. a) do nº 1 do art. 165º do CPPT.

Existe, ainda, a nulidade de conhecimento oficioso, prevista no nº 4 do art. 165º do CPPT, a qual deve ser arguida através de requerimento a apresentar em sede do processo de execução fiscal, sendo esta ulterior à reclamação judicial – cfr. o art. 276º do CPPT, a extinguir-se a execução.

Ainda em relação à marcha processual, importa referir quais os meios de reacção que estão à disposição do revertido para discutir, tanto a legalidade da dívida exequenda, como a legalidade da reversão em sim.

Em relação à primeira, qual seja, a discussão da legalidade da dívida, nos termos do nº 4 do art. 22º da LGT, os responsáveis subsidiários têm a possibilidade de reclamar ou impugnar a mesma *“nos mesmos termos do devedor principal”*.

No que diz respeito aos prazos para esse efeito, os mesmos são de 120 dias ou 90 dias, sendo o primeiro em relação à reclamação e o segundo à impugnação, contando-se a partir da citação do revertido.

Relativamente à impugnação da dívida exequenda, tendo por base a sua ilegalidade abstracta ou absoluta, esta deverá ser feita em sede de oposição à execução, e não de impugnação judicial, uma vez que aos responsáveis subsidiários não se lhe é vedada a possibilidade de invocar a ilegalidade absoluta da liquidação.

Existe ainda, e apesar do disposto no n.º 4 do art. 22.º da LGT nada referir, a possibilidade dos responsáveis subsidiários revertidos poderem pedir a revisão oficiosa dos actos de liquidação que são objecto de execução, cfr. o previsto no n.º 7 do art. 78.º da LGT<sup>65</sup>.

Assim, e não obstante a norma referida mencionar apenas os “*contribuintes*”, o n.º 1 do art. 9.º do CPPT<sup>66</sup> dispõe “*que são considerados contribuintes os substitutos e os responsáveis*”.

Importa ainda salientar que os revertidos, já enquanto executados, poderão apresentar oposição à execução nos termos gerais, cujo fundamento se prenderá na ilegalidade da pretensão de cobrança coerciva da AT, pelo facto da dívida objecto da execução já não poder ser exigida.

No que concerne à ilegalidade da reversão, a dúvida que existe é em relação ao meio processual adequado.

Com efeito, coloca-se a questão de qual será o meio de reacção, se a reclamação judicial do acto do órgão de execução fiscal – cfr. o art. 276.º do CPPT, se a oposição

---

<sup>65</sup> N.º 7 do artigo 78.º da LGT: “Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.”

<sup>66</sup> N.º 1 do art. 78.º da LGT: “Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.”



à execução, tendo por base a ilegitimidade do revertido ou qualquer outro – cfr. as al. b) e i) do nº 1 do art. 204º, também do mesmo diploma legal.

Conceptualmente, seria a reclamação judicial do acto do órgão de execução fiscal o meio de reacção mais adequado.

A reclamação, cfr. o disposto no nº 5 do art. 278º do CPPT, tem carácter urgente e com subida imediata, não prosseguindo a execução sem existir decisão de trânsito em julgado.

No entanto, na prática, o meio processual adequado de reacção contra a ilegalidade da reversão é o da oposição à execução, ora vejamos:

A oposição à execução apresenta vantagens, quer no que diz respeito aos prazos, que é de 30 dias, enquanto que na reclamação judicial é de 10 dias, quer no que respeita à possibilidade de produção de prova testemunhal, já que a maior parte das vezes, o que decide a legalidade da reversão é a emissão de um juízo de culpa do revertido, no que concerne à insuficiência patrimonial do devedor originário, para que se reconheça a essencialidade da inquirição de testemunhas para a boa decisão da causa.

Assim, e atendendo ao disposto no nº 2 do art. 97º da LGT, pode-se afirmar que o meio de reacção adequado contra a ilegalidade da reversão é o da oposição à execução.

Dito isto, importa referir que a oposição à execução apresenta um problema, qual seja, a não suspensão do acto de reversão, o que leva à prossecução da execução e consequente penhora dos bens do revertido.



Poder-se-á suspender o acto de reversão sempre e quando seja constituída uma garantia idónea à salvaguarda dos créditos da Fazenda Pública, conforme o disposto no n.º 5 do art. 169.º do CPPT, ou esta seja dispensada, cfr. disposto no art. 52.º da LGT.

Ainda em sede de oposição à execução enquanto meio de reacção adequado contra a ilegalidade da reversão, importa mencionar quais as consequências da mesma no que toca ao pagamento da dívida exequenda pelo revertido.

Nos termos do art. 9.º e art. 96.º da LGT, o pagamento, pelo revertido, não consubstancia a extinção do processo de execução fiscal, desde que este tenha apresentado oposição à execução fiscal com vista à discussão da legalidade do acto de reversão.





## **CAPITULO IV**

### **CRÍTICA AO INSTITUTO DA REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

Após apreciar as diferentes posições doutrinárias e jurisprudenciais, tomaremos, agora, uma posição.

Assim, e apesar do instituto da reversão ter vindo a evoluir ao longo da sua existência, o mesmo continua a ser extremamente penoso para os responsáveis subsidiários.

Como foi dito, uma das eventuais justificações para a existência desta presunção legal de culpa poderá decorrer da violação, por parte dos gerentes, administradores ou directores, do interesse público.

Estes gerentes, administradores ou directores, enquanto potenciais responsáveis subsidiários, quando actuam – ou deixam de actuar – de forma a levar ao não cumprimento das obrigações fiscais da sociedade que representam, violam o referido interesse público.

Esta violação surge com a aplicação do art. 16º do CPCI, como justificação da existência de uma culpa funcional dos gerentes ou administradores.

“A finalidade da tributação corresponde efectivamente à prossecução do interesse público.” – cfr. nº 1 do art. 5 da LGT.



“No entanto, não pode a violação do interesse público, reflectida, neste caso, no não pagamento pela sociedade das suas dívidas fiscais, ser, por si só, suficiente para presumir a culpa do gerente, administrador ou director.”<sup>67</sup>.

Posto isto, é necessário ter consciência das várias circunstâncias a ter em conta, as quais condicionam a actividade da sociedade, nomeadamente circunstâncias exteriores e que transcendem a actividade dos gerentes, administradores ou directores.

Assim, poder-se-á afirmar que esta protecção do interesse público é claramente extrema, originando prejuízos ao interesse privado, ou seja, ao sujeito passivo da relação jurídico tributária.

---

<sup>67</sup> Cfr. CUNHA, Tânia Meireles da, A Culpa dos Gerentes, Administradores e directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos, BFD, 2003, p. 815 e ss.



## **Conclusão**

O presente trabalho jamais almejaria uma abordagem plena da temática da reversão fiscal, tendo sido sempre a nossa intenção fazer uma análise prática do tema.

Analisamos a reversão como forma de efectivar dois tipos de responsabilidade distintas: a denominada responsabilidade subsidiária tributária prevista no nº 1 do art. 24º da LGT e a responsabilidade etiquetada de responsabilidade civil por multas e coimas consagrada no art. 8º do RGIT.

No que diz respeito ao primeiro tipo de responsabilidade, somos da opinião de que a presunção prevista na alínea b) é excessivamente onerosa para os administradores e gerentes.

O ideal seria uma uniformização dos regimes de ónus da prova, no entanto, se houvesse uma espécie de reformulação da presunção, entendemos que já seria um progresso, concretizando-se comportamentos culposos dos gerentes e administradores.

Assim, seria menos utópico fazer a prova da não culpa por parte do gestor.

O Estado, com o actual cenário de crise económica, já é e será, implacável na cobrança dos seus créditos.

A este respeito, veja-se o ofício circulado nº 60.082/2011 relacionado com o “momento da reversão”.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> As instruções presentes no ofício são as de preparação imediata de reversão, contra administradores e gerentes, no caso de se apurar situação líquida negativa das pessoas



Os factos descritos anteriormente, apesar de pretenderem a obtenção de receita e, por isso, a prossecução do interesse público, poderão, em certas situações ter consequências extremamente negativas, forçando empresas a cair na insolvência e, conseqüentemente, aumentar o desemprego.

Cremos que, acima de tudo, e sempre com o cumprimento dos princípios formam o Estado de direito, a ponderação entre interesses públicos e privados deve ser imparcial e justa, nunca esquecendo que o interesse público atinge com maior intensidade a sua essência quando, no respeito pelos princípios da proporcionalidade, da justiça e da igualdade, corresponde à garantia dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Parece-nos que o legislador tributário favoreceu a Administração Tributária, com as suas indeterminações conceptuais, não se coibindo de desafiar princípios considerados incontornáveis no âmbito da actuação administrativa ou mesmo de violar de forma explícita a Lei Fundamental.

A reversão foi traçada sem o rigor que seria de esperar e sem a preocupação séria de garantir a igualdade procedimental, a determinação dos conceitos, a verdade dos procedimentos e a menor desvantagem possível para os cidadãos.

A Administração Tributária dispõe de um regime legal aparentemente previsto para compensar a sua ineficiência, dotado de normas que farejam um culpado, qualquer que ele seja, um responsável que permita cumprir o desígnio supremo da

---

colectivas. O objectivo é claro – a maximização de possibilidades de cobrança e reflecte a situação financeira e patrimonial do nosso tecido empresarial.



arrecadação de receitas ou assuma o pagamento de sanções a que outros deram causa e mereceram.

É certo que devem os gerentes, administradores e directores acautelar-se, adoptando comportamentos cumpridores e conformes à boa prática das suas obrigações fiscais.

É certo que a reversão do processo de execução fiscal é um instituto assente no princípio da economia processual, ao evitar que se instaure um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, o que amplia subjectivamente a instância executiva, fazendo cair por terra a necessidade de serem instaurados processos subordinados.

Somos da opinião que nenhuma receita fiscal justifica a distorção dos fundamentos e princípios do Direito ou a violação da nossa Lei Fundamental.

A receita fiscal é importante, mas o modo da sua obtenção retrata o Estado cobrador e o abuso do Direito para se preferir o cofre e preterir o cidadão.



## **Bibliografia**

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, Almedina, 2001.

CUNHA, Tânia Meireles da,; A Culpa dos Gerentes, Administradores e directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos, BFD, 2003;

CUNHA, Tânia Meireles da, Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária, 2ª edição, Almedina, 2009.

GUERREIRO, António Lima, Lei Geral Tributária – Anotada, 2ª Edição, Rei dos Livros, 2001.

MARQUES; Paulo, Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas – A Reversão do Processo de Execução Fiscal, Coimbra Editora, 1º Edição, Dezembro de 2011;

MIRANDA, João, A ordem de reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: acto inserido em processo judicial ou em procedimento administrativo executivo, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, nº 2 – Almedina, IDEFF, Coimbra, Junho 2008;

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 5ª Edição, Almedina, 2009;

ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2009.



SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado, II Vol., 5ª Edição, Áreas, 2007.